

所得稅思想の發展

松 野 賢 吾

要 目

- 一、古典派經濟學に於ける所得稅觀
- 二、所得稅の生成發展
- 三、所得稅に於ける公正觀念の發展
- 四、所得稅に對する近時の反對論

(一)

古典派經濟學の財政理論に於ては、國家經費の支出は原則として不生産的なものと考へられており、從て國家經費の制限・國有財産や公企業の放棄・租稅の最縮少と云ふ政策となつて現はれる事が必然であつた。アダム・スミスが國家の給付を縮小する爲に主張したる印象深い議論は、自由主義的な政治家や學者に依つて繰返され、是が實際の政治に及ぼした影響は少くない。斯くして「節約的な國家」と云ふ觀念が成立し、最小の國家々計と

云ふ事が理想となつた。斯る租税觀を採る代表的學者としてセイを挙げねばならない。曰く「一切の財務計劃中の最良なるものは少く支出する事に在つて、一切の租税中の最良のものは最少の租税である」(J. B. Say, *Traité d'économie politique*, II. 増井幸雄氏譯 ジャン・バティスト・セイ經濟學下卷三六九—三七〇頁)と。斯る考方は古典派經濟學者に其まゝ繼承せられ。國家の經濟遂行は決して個人の創意の程度には達し得ないものであるから、國家の活動は出来る丈縮小せられねばならないとせられた。斯る立場よりすれば、國庫主義則ち國庫的なる擇取的政策程、經濟的進歩を阻害するものはない。其主張の前提として假定せられてゐる事は、國民經濟は國家の指導や援助を必要としないと云ふ事である。經營を放任する事は、社會的生産物と國民所得の増大に寄與する所以であり、此爲に時として摩擦、從て損害を生ずる事があつても、總て經濟的利益の調和に依つて、凡ての損害は自ら回復せられると云ふのである。從て經濟的領域に於ては、國家は出来る丈非活動的でなければならぬ。

右の様な原理の上に打立てらるゝ國家の計劃は、無論積極的とならずして、消極的とならざるを得ない。蓋し財政需要が縮小せられ、從來行はれ來つた租税の一部が徴收せられざるに至る時は、其れ丈新に事業を企てるやうな事は減少する譯である。

古典派經濟學は一般に「間接税」と稱せらるゝ強制公課に對して、非難攻撃を加へた。則ち國內關稅は交通の自由を阻害するものとなし、交通税は出来る丈抑制せらるべき事を主張した。アダム・スミスが西牙亞のアルカバラなる租税に對して加へたる辛辣なる論難は、其後百年に亘りて一般取引税の發生を未然に防止したと稱せら

れ、(註1)、リカルドも財産交通税は資本を誤導し、(註2)、生産の退歩を齎らすとなし、消費税と輸入關税とは自由貿易主義の方向に改めらるべき事を述べてゐる。

註1 アルカバラと云ふ租税は、動産たると不動産たるを問はず、凡ての種類財産に對し、其實買の度毎に反復徵收せられたものである。商品が州より州に、店より店に輸送搬ぜらるゝ場合、常に税吏の監督を必要としたこの事である。(A. Smith, *The Wealth of Nations*, B. V, Ch. II, 大内氏譯、岩波文庫版、(四)四四八頁參照)。

註2 リカルドは財産移轉に對する租税を不可として曰く「是等の租税は國の資本が社會に取つて最も有利なる方法に於て分配せらるゝことを妨げるものである。一般的繁榮の爲めには、有ゆる種類の財産の移轉と交換とに與へらるゝ便利の多きに失するといふことはあり得ない。蓋し各種の資本が、其國の生産を増進せしむる爲め之を最も好く利用すべき人の手に到達するやうになるのは、此手段に頼るのだからである」(D. Ricardo, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, Ch. V, 小泉信二氏譯リカアド才經濟及租税原論 一一三頁)。

以上の様な租税觀に立つ所の古典派經濟學は、直接税に對して如何なる立場を取つたであらうか？。

財政計劃をなさんとするに當り、遵守せらるべき不動の公準は租税原則であり、租税原則に於て大なる影響を及ぼしたるものは、周知の如くアダム・スミスである。ミルはスミスの四原則に對し「古典的原則」なる尊稱を與へたが、彼の原則の内容は今日に於ても尙重要なる地位を保有するものである。平等・明確・便宜・節約の四つの原則の内、ワゲネルは最後の三つをば「租税制度に於ける論理の原則」として綜合してゐるが、是等三原則

は理論上並に實際上同一なる地位に置かるべきものではない。專制國家の恣意的なる行動に反對して、スミスの提唱したる租税明確の原則は、法治國家に於ては既に自明のものとなり、第三と第四の原則、則ち租税支拂の便宜性と徴税費の低下なる原則は、より大なる實際的重要性を有し、租税制度の合理的構成從て多くは租税制度の簡易化を前提とする。乍然スミスの第一原則たる「租税犠牲の平等」(公正原則)よりして如何なる標準が導き出さるゝであらうか？

此點に就きスミスの第一原則は一般所得税を理想とするものと解する學者がある。此解釋は今日廣く行はれ、例へばポピッツは「所得税が『租税中の女王』である事は、既にスミスが租税の第一原則を表明するに當り原始的方式を以て示した所である」(J. Popitz, art. Einkommeneuer, Handw. d. Staatswiss. 4 Aufl., II, S. 402)と云つてゐる。ロツツも亦直接課税の方式を以て「スミスの根本思想に著しく適合せしむるを得た」(W. Lotz, Finanzwissenschaft, 1931, S. 65)となしてゐる。アンドレーはスミスが所得税を推奨したものでない事を正しく認めではゐるが、乍然スミスの展開したる「給付能力の概念は……彼自ら無意識的に所得税に到達するものである」(W. Andrae, Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, 1930, S. 30)と論結し、古典學派以後の財政學が此結論に反對する事を「奇怪」„befremdlich“であるとなしてゐる。私見に依れば是等の所説は何れもスミスの租税論の重點を誤解するものである。彼の租税政策論は所得税に重要な地位を與へるものではなく、寧ろ理論上所得税に反對するものである。

スミスは利潤と勞働賃銀とを免税せん事を主張してゐる。此點より判斷する時は、スミスは全所得に對する直接課税を否認したるものと考へられる。従て彼は英國の租税制度に於けるが如く部分所得税を雜然と並列せしむる事には、恐らく同意し得なかつたであらう。只スミスは地代税のみを主張し、地代税を以て最上の租税となした。彼に従へば地代税は民衆の福利に影響を及ぼさない。曰く「さういふ租税がとられても、その社會の土地及び勞働の年々の生産物、人民の大部分の眞實の富及び収入は、それを取られない前と少しも變らないであらう。それ故に敷地地代と土地の普通の地代とは、恐らくは、特殊な租税を課せられても最もよくそれに耐えて行くことのできる種類の收入である」(A. Smith, *ibid.*, B. V., Chap. II, Part II, art. I. 大内氏譯前掲書 三一八頁)と。そしてスミスは所得の其他の範疇を免税せん事を主張する。従て各種所得の均等なる直接課税をも非難したものと考へられる。次に此點を明かにしよう。

スミスに依れば、利潤は二つの構成部分、則ち企業者利潤と利子とに分れる。彼は此二つのものに對する直接課税を否認してゐる。彼に従へば、企業者利潤に對する租税は轉嫁せられる。則ち農業小作人の場合に在りては、地主に支拂はるゝ所の地代の上に、商人の場合に在りては、消費者に要求せらるゝ所の商品價格の上に轉嫁する。そして地主と消費者とは、資本家に對して支拂ふ所の利子の上に轉嫁する事になる。乍然スミスは利潤の第二の構成部分たる利子所得も亦免税せん事を主張する。其理由の一は、個人的事情に對する訊問的干渉を回避せんとするに在る。曰く「各人の私的內情に對する取調、租税としてこの內情に應じたやうにするために、彼の資産の

一切の増減を監視される取調は、蓋し何人と雖も我慢のできないやうな不斷の無制限な困惑の源泉であらう」(A. Smith, *ibid.*, B. V., Chap. II, Part. II, Art. II. 大内氏譯前掲書三二八頁)と。其理由の二は、國民經濟上流動資本の流出を防止せんとするに在る。曰く「若し重い税を賦課せられるために、煩はしい取調を受けねばならぬといふ惧れがあるならば、彼はさういふ國はすてもよいと思ひがちであり、さういふ國からはその資本をどこか他の國に移し、そこで、或は彼の業務を営み、或はもつと氣安く彼の資産を樂しんだ方がよいと考へる。かくして彼が彼の資本を移せば、それは、この資本が彼の見棄てた國において維持してゐたすべての産業活動に停止を命ずるに等しう」(A. Smith, *ibid.*, B. V., Chap. II, Part. II, Art. 2. 大内氏譯前掲書三二九頁)と。第三の所得範疇たる勞働賃銀は如何と云ふに、スミスに従へば、是も亦直接課税を免かるべきである。賃銀税は彼に取りて「不合理にして破壊的」(A. Smith, *ibid.*, B. V., Chap. II, Part. II, Art. 3. 大内氏譯前掲書三六九頁)である。

從てスミスに在りては、一般所得税の思想は存しない。彼は纔かに一般所得税實施の可能なる場合に論及してゐるに過ぎない。則ち一般所得税と一般財産税とを綜合し、人頭税としてゐるのである。然かも彼は勇敢に人頭税の思想を否認する。そして實に稍々感情的なる個人主義的論據よりして否認してゐる。官廳に依る財産と所得との決定は、個人的事情の取調への行はるゝ場合に於てのみ、確實なる課税標準として役立ち得るものであり、そして官廳に依る評價の大きさは官廳の氣紛れに依存し、「恣意的にして不確實」なるが故に、租税の第二原則に衝突すとなしてゐる。曰く「人頭税は、かりに各納税者の資産又は收入に比例させようと企てゝも、全く不確實

なものとなつてしまふ。けだしある人の資産は、日々に變化するものであつて、他の如何なる租税のそれよりも耐へ難い取調を行ひ、且つ少くとも一年に一度それを更新しなければ、要するに想像の外には出でないものであるからだ。それ故に、この税の賦課高は多くの場合において徴税評價人の御意如何に依り、この結果、全然恣意的にして不確實なものとならざるを得ない」(A. Smith, *ibid.*, B.V. Chap. II, Part II, Art. 4 大内氏譯前掲書三七二—三七三頁)と。スミスの此言葉は、後世に於ける所得税反對の論據として繰返し利用せられたものである。(H. Techemacher, *Die Income Tax*, Handb. d. Finanzwiss., B. II, 1927, S. 109)。

スミスに次ぐ古典學派の代表者たるリカルドに於ても、一般所得税は問題とはならなかつた。彼は所得税を以

て一自由國に於ける慣習と感情とに反する所の「厭ふべき手段」であるとなしてゐる。彼の特有なる直接課税の計劃は、少く共獨創的なものである。彼の租税大系の先端には、穀物税が置かれた。然し彼は此穀物税の中に希はしからざる多くの作用の存する事を豫見してゐる。則ち消費者への轉嫁の爲に生ずる穀物價格の騰貴、勞働賃銀の引上、從て生ずる利潤の低下を豫見する。加之彼は此穀物税のみを以てしては負擔不公平となるべきを認めてゐる。則ち勞働賃銀の引上と利潤の低下とに因りて企業者從て農業家・商人及び製造家の所得は打撃を受け反之地主・公債所有者及び其他固定所得を受くる資本家の所得は保護せらるゝが故に、穀物税は單獨に存在すべきではないとし、穀物税と共に、二つの部分所得税たる地代に對する租税と利子に對する租税とを併置せん事を主張する。彼は云ふ「斯くする時は、各人の私事を探索するといふ厭ふべき手段に訴ふるの不便なく、又徵税

吏に一自由國の慣習と感情とに戻る權力を附與するの不便なくして、所得税の目的は悉く達せらるゝであらう」(D. Ricardo, *ibid.*, Chap. IX. 小泉氏前掲書 二二三頁)と。故に古典學派の主張を信奉する實際政治家が一般所得税の實施を以て神聖なる原則に對して衝突を來すものとなすは驚くに足らない。

自由主義的政治家は一般所得税の純然たる反對者となつた。乍然財政々策的現實は、彼等をして次第に其主張を曲ぐるに至らしめ、彼等は其主義主張を國家の非常時の爲に犠牲に供した。そして後には自由主義的なる財政々治家は、一般所得税の計劃をば學問的にも基礎付けんとし、此場合再び個人主義的なる思考に助けを求めねばならなかつた。斯くして所得税を完成したる人々が、所得税を個人主義の產物として非難する事は寧ろ滑稽となるにまつたのである。吾等は次に所得税思想の變轉と是に伴ふ政策上の變化とを瞥見したいと思ふ。

(一)

租税は謂はゞ國家經濟の用具にして、其當時の政治的並に社會的なる事態に相應じて形成せられ來つた。封建時代の國家經濟に相應する租税は、任意性と不平等性とを有する租税であつたが、現代の國家の國家經濟に在りては、強制と公平とを特質とする租税のみが許容せられる。彼の古き時代に於ける任意性と不平等性とを有する租税は、準租税(Quasistuer)とも呼ぶべきであらう。

準租税より現代的なる強制的租税への移行は、如何なる原因に基くものなりや？ 斯る移行を齎したるもの

は、明かに偶然でもなければ、又政治家の名譽心や氣紛れでもなく、實に國家の非常時である。蓋凡ての租税は經濟的有機體に於ける、疼痛を伴ふ手術とも云ふべく、租税本質の變化に従て生ずる負擔の恒久化と強化とは、大なる生命上の利益を以てのみ是認せられ得たのである。

右の事情は凡ての國家の財政史に依りて明かにする事が出来る。戰費は租税發展の最も重大なる支柱であつた。一度戰爭勃發するや、一國の青年と共に凡ての物量も亦動員せられ、そして國家の任務遂行は從來の租税制度の擴張に依りてのみ可能となつた。凡ての時代に於て、戰爭——國庫不足——新税、なる段階が、殆んど例外無く繰返された。斯る考察よりして、國防體制と租税大系とは相似たであり、租税制度の凡ての變化は、軍政の變化を反映する、との原則が生ずる。斯る見解は十八世紀に於てラングが主として獨逸歴史の分析に依りて基礎付けた所である。(註)。

註　ラングは次の様に説明する。即ち、一般的軍隊は敵國を侵略する事が出来るのみならず、自己の國內と兵害とに於て生存し得なければならぬから、生活と給養とが配慮せられねばならない。斯る配慮は武裝せざる國民に依つてのみ行はれ得る事であり、國防體制の凡ての變化は、同時に給養業務と租税制度に影響を及ぼす。租税制度に於ける凡ての變化は、常に戰爭技術の先行的なる變化の中に求める事が出来る。(K. H. Lang, *Historische Entwicklung der*

Deutschem Steuerverfassungen seit der Karolinger bis auf unsere Zeiten, 1793. 但本稿は F. K. Maun, *Beiträge zur Steuersoziologie*, Finanzarchiv N. F. B. 2 H. 2 S. 288—289 に據ぐ)。ラングの所論を其細部に至る迄檢討する事は吾

等の任務ではないが、少く共租税發展の最強き誘因が戰爭需要に存した事は否定し得ないであらう。

租税と戰爭との密接なる關聯を著しく強く主張する者に、財政社會學の熱心なる提唱者ゴールドシャイトがある。彼は戰爭の租税に及ぼす影響より出發して、戰爭と全財政との關聯にも論を進め、戰爭の中に「財政組織の發展全部の原動力」ありとなしてゐる。彼に従へば、直接なる戰爭繼續無くしては、そして其成立を國防費に負ふ事無くしては、新なる租税も其意義が無く、關稅制度の徹底的改正や其他の重要な國家財政方策も歷史上出現しなかつたとなす。斯る見解よりして、彼は「財政社會學は、大部分戰爭社會學と一致す」との強き主張をなした。(R. Goldscheid, Staat, öffentlicher Haushalt und Gesellschaft, Wesen und Aufgaben der Finanzwissenschaft vom Standpunkte der Soziologie. Handbuch der Finanzwissenschaft, 1926. B. I, S. 148—149 S. 178—170)。

租税の内特に直接税は、戰爭に關聯する事がより密接である。有名な戰術學者クラウゼウイツの云ふが如く、戰爭の遂行に在りては、時間の喪失は損失を齎らし、時間の損失を被る者は何等かの方法に於て戰鬪力を弱くするものであるとすれば、戰爭に對する國庫的應急手段も亦最大の迅速性を以て實施せられねばならない。經驗に依れば、關稅と消費税とは、之を經濟に挿入するに長時間を用ふる事が適當である。故に戰爭を遂行する國家は、なべて國民の所得と財産とに着目し來つた。斯くして所得税の創設も進歩も、大なる戰爭に追隨し來つたのである。(註)

註 所得税の祖國たる英國に於て始めて其實施を見たのは、一七九八年にして、急激に増加する對佛戰爭の戰費支辨を目的とするものであつた。佛國に在りては、一般所得税の最初の前方式は、莫大なる戰費を必要としたるルキ十四世の時代

に於て生じた。一八八七年のペランの改革以來、殆んど凡しの佛國內閣が行ひ來りたる現代的なる所得税の實施計劃も亦近づきつゝある世界大戰を目標にして、一九一四年に企てられた。米國に於ける所得税は、一八六二年南北戰爭に依りて急激に増加したる財政需要の充足の爲に設けられたのが其嚆矢をなし、其後に於て米國租税史上著しく重大なる意義を有するものは、一九一六年の所得税改正である。即ちウィルソン大統領の公布したる參戰準備教書は、民族自衛の名の下に陸海軍に關する經費を著しく増大せしめたので、其財源として所得税が改正せられたのである。更に第一次大戰の進展と共に米國財政も其影響を受け、一九一七年劃期的なる所得税引上げが行はれた。伊太利に於ても所得税引上に依りて大戰の戰費を支辨せんとしたる努力を見る事が出来る。

英國所得税の濫觴は、對佛戰爭の戰費支辨の爲に設けられたる一七九八年の其れであるが、其後再びナポレオンと開戦するに至り、一八〇三年アディングトン藏相も亦新所得税法を制定した。是亦戰時税にして、戰爭終了と共に廢止せられた。其廢止に當り英國議會は所得税に關する著書や文書を絶滅せしむるの動議を可決した。斯る象徴的な行爲に因りて所得税の再現を永久に防止せんとしたのである。乍然一八四二年ピールは國家々計の慢性的不足を排除し、關税と消費税の收入低下を補填する爲の己むを得ざる手段として所得税の制定を提唱した。ピールは自由貿易計劃と共に所得税の提案をなしたのであるが、自由主義的なホイッグ黨の希求するが如き大なる程度の關税引下を拒否したる爲、ホイッグ黨はピールの貿易政策を保護主義的なものとして所得税の實施にも反對した。乍然保守黨の「所得税乎、然もされば國家破産」と云ふ恐喝的文句に依りて所得税は纔かに實現するに至つた。

其後數年にしホイッグ黨が内閣を組織するに至るや、所得税制度の繼續を要求し、其税率も引上げた。斯くホイッグ黨の最初の反對熱は次第に緩和されたが、其信奉し來つた教理を放棄した譯ではない。同黨に屬するラッセルは夫の有名な所得税反對意見「不公平、取調べ、壓迫、詐欺」を繰返し、所得税賛成は單により、高き目的への策略的手段に他ならぬ事を強調した。其後に於てもホイッグ黨内閣は所得税を改正し、税率を引上げんとする提案をなしたが、是とても必ずしも其變節改論を立證するものではなかつた。蓋英國政府に取りて財政均衡の維持と云ふ事は、當時革命的動搖に苦惱しつゝありし歐洲の眞中に於て英國が覇權を握らんとする限り、無上命令的なものであつたのである。

一八五三年藏相グラッドストーンは、財政狀態の改善せられたるに鑑み、所得税の漸次的撤廢を約束し、「不平等、取調べ、詐欺」と云ふが如き周知の缺點を強調し、税率も引下げ、其收入低下を補填する爲には、新工風の租税を實施せんとした。乍然クリミア戦争の勃發の爲、此計劃は完全には實現を見ず、所得税の撤廢は無期延期せられた。乍然彼は尙著しく頑固に、成る可く早く之を撤廢すべき事を主張した。彼に取りて所得税は自由貿易政策遂行の爲には不可缺のものではあつたが、乍然彼の商業政策的理念の實現後に在りては、速かに廢止すべきものであつた。

然るに保守黨内閣の新藏相ノースコートは、未曾有の豫算餘剰に依り所得税撤廢の容易なりしに拘はらず、一八七四年所得税の永久的存續を表明した。斯くして英國保守黨こそは所得税思想の開拓者となつたのである。

聽て自由主義者の轉向が始まつた。從來所得税に對して猛烈に反對し來りたる人々も新租税理念に妥協し、所得税の長所を賞揚し始めた。蓋元來十九世紀の自由主義的政治家は屢々純理主義に偏したるにも拘はらず、周より不朽の眞理を發見せんとする學者に非ずして、國民の意向に迎合し、權勢を希求する所の政治家であつたからである。

斯くして英國に於て生成發展したる所得税が、歐洲大陸特に獨逸に於て自由主義的租税制度の王冠として賞讃喧傳せらるゝに到つたのは珍奇と云はねばならない。獨逸の進歩主義者は一般所得税の要求を理論的にも基礎付ける事を以て其義務と考へた。獨逸マンチェスター學派のプリンス・スミスは、所得税以外の租税は市場均衡を變ぜしめ、以て租税負擔の轉嫁と回避の努力を惹起し、從て結局に於て資本形成のより大なる低下に導き、資本の誤導從て貸銀資本の減少を生ぜしめ、其結果國民多數の生計の低下を齎らすとなし、所得税を禮讃して曰く「一般所得税は本質的に其他の凡ての負擔とは異なる。斯税は生産と消費に關與する事なくして、單に成果に依存する。斯税は完全に營利の自由を妨ぐる事無く、纔かに營利の結果より徴收せられる。此處に國民經濟上の大なる長所が存する。斯税は其他の課税と等しく、資本を増加するの可能性を低下せしめるけれ共、其他の租税の如く徴收の費用以外に、徴收の方法よりしてより大なる損害を生ぜしむるものではない。斯税は生産と消費をば、最大收益を齎らす爲の純國民經濟的條件に従ふ以外の方法にて配置するの動因を生ぜしむるものではない。從て之を轉嫁又は回避せんとする努力を惹起せしむるものではない。何となれば轉嫁と回避とは不可能であるからであ

20.] (T. Prince-Smith, Über die Abwälzung, Vierteljahresschrift für Volkswirtschaft und Kulturgeschichte, XIII, 1866, S. 141 ff.) 20. (註)

註 近時に於ては、ランベが同様の理由よりして一般所得税を擁護し、單一所得税の思想に到達してゐる。曰く「受領者原則に従つて徴收せらるゝ所の所得税に於てのみは、經濟上希はしき、最小限度の經濟擾亂が到達せられる」(A. Lampe, Verteilung der Einkommensteuer, Finanzarchiv N. F. B. 2 H4, S. 629) と。尙ランベの所論の大要並に其批評に就ては、拙著「間接税の研究」一二六頁以下参照。

斯くして所得税に對する古典學派の危惧は紛碎せらるゝに至つた丈ではなく、寧ろ所得税は古典學派の經濟思想より生ずる不可避的結論の様に見られた。吾等は此處に自由主義的經濟思想を檢討する必要はないのであるが、自由主義經濟思想は所得税と雖、國民經濟の全興件の變化を齎らし得るものであり、例へば消費の制限又は生産の轉位を惹起し得る事を看過してゐる。所得税と雖納税者の轉嫁と回避の努力を惹起し、國民經濟過程を他の軌道に導き得るものである。尤も自由主義の後繼者は、曾て其先輩の反對したる所得税に對し、經濟的要請として賛成するに至りたるに止まらず、倫理的要請として賛意を表するに至りたるものである。次に此思考過程を一瞥しよう。

(三)

財政史の示す所に依れば、一の租税が實施せられ又は改正せらるゝ場合のみならず、全租税の負擔が測定せら

れ又は租税大系が變更せらるゝ場合に於ても、倫理的なる目的設定が租税政策の方向を決定した場合が多いのである。デ・ヴィイテイは近代の佛國税租史の中に次の三つの段階を看出してゐる。(De Viti de marco, Grundrissen der Finanzwissenschaft, 1932, S. 124—127)

(1) 佛國大革命以前、支配階級たりし貴族と僧侶とは其租税特權を維持せんとし、従て財産に逆比例的なる負擔を結果する所の租税制度を生ぜしめた。租税は完全に農夫や商人の負擔する所となつた。

(2) 佛國大革命の終結に依り、庶民階級が支配權を握るや、比例税が採用せられた。蓋比例税は階級上の特權を排除し、財産と資本の形成を容易ならしむるに適當であるのみならず、後述するが如く財産配分狀態の維持にも亦役立つたからである。

(3) 民衆が政治的權力を握るに至りたる場合、租税制度は再び變化した。今や比例税に代りて累進税が考案せられて、財産配分は國民大衆の利益となるやう變化した。

以上デ・ヴィイテイの示したる三つの發展段階は、何れも公正觀念を基礎としたものである。啓蒙時代に入りて否認せられたる貴族の租税特權と雖、身分國家に在りては租税公正の手段として容易に基礎付けられたものである。則ち貴族は身を挺して王侯に使へたから、王侯が貴族に對して庶民や農夫に對するが如く、強制公課を求むる事は不正であると考へられたのである。佛國大革命の結果庶民階級の勝利に歸するや、租税思想も亦變化し、歴史的に傳來し來つた社會狀態や經濟狀態は正しきが故に、國家は租税政策的侵入に際しても此狀態を維持すべ

きものと考へられたのである。從て經濟主體を課税前に於けると同一の相對的狀態に止まらしむるが如き租税のみが正しかつた。既にマカロックは古典學派の思考過程を取上げて論じて云ふ「貧者と富者との現存の差異を攪拌する所の政府は、明かに不正を始めるものである」(MacCulloch, A. Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System, 1863, p. 18-19)と。ウォーカーは「租税が個人をして従前と同一の相對的狀態に止まらしめざる限り、其租税は正しき租税ではない」との命題を最上の租税分配原則としてゐる。(F. A. Walker, Political Economy, 1868, p. 49)

右の如き租税の有する性格は、之を「課税の中立性」(„neutrale Steuer“)と名付ける事が出来、斯る學説は英米に於て廣く行はれ、適當にも „the leave-them-as-you-find-them-rule,“ と呼ばれてゐる。(註)。斯る見地よりすれば、比例的なる所得税が最も優れてゐる事となる。此租税學說に對する非難は、通常説かるゝが如く、歴史的變化の中に顯現し消滅する所の凡ての社會狀態や經濟狀態、殊に歴史的に與へらるゝ所の財産と所得の分布狀態を正しきものと前提しなければならぬと云ふ事の中に在る。此學説は現實と倫理とを同視する爲に、課税の倫理的職能を放棄するものと評しなければならぬ。(F. K. Mann, Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, Festgabe für G. V. Schanz, B. II, 1928 S. 123)

註 前述の如く既にセイは大なる程度の強制公課を否認したのであるが、乍然租税の均衡化的作用に考へ及んでゐる。即ち個人的損失は國民經濟的損失と同一義に非ずして、國民經濟的に考察すれば、高き課税は購買力の配分狀態に變化を齎

らずとなしてゐる。乍然此點に氣付きたるにも拘はらず、彼は尙租税の經濟政策的な重要性を論結してゐるのではなく、尙納税者の損失と共に、他方に於ては租税收入の支出に依つて利益を獲得して享樂を行ふ家族がある事を指摘し、購買力配分狀態の變化を有害であるとなしてゐる。蓋此配分狀態の變化に依つて、富は生産者に在りたる場合よりも、不利益に配分せられるを考へたのである。(F. K. Mann, Die Wandlungen des Finanzliberalismus, Schmollers Jahrbuch, 59 Jahrgang, II. 3. S. 20) 英國自由主義學派はセイ・スミスに見地を採用し、後には *leave them as you find them* なる原則を發展せしめるに至つたのである。

議會的民主主義時代に入るや、特に左翼黨は資本主義的企業者に對して大なる租税重壓を負擔せしめんとし、累進税の思想が一般的となつた。特に公正を以てプロレタリアの味方をする事と解する學者の中に、次第に所得税累進の擁護者と賛成者を見出した。乍然「累進は正しい」との論證が爲さるゝ丈でなく、「如何なる程度の」累進が公正の要求に適合するやの論證が爲され得たならば、重大なる問題ではなかつたであらうが、此點に關し何等客觀的な標準を見出し得なかつたが爲に、「累進は公正なり」との原則より、次第に「大なる程度の累進は公正なり」との原則に轉化して行つたのである。(L. v. Wiese, Das Prinzip der Progression in der Einkommensteuer, Festgabe für G. V. S. haunz, B. II., 1928. 長崎高商研究館彙報第二十三卷第十號所載拙譯ウキーズ「所得税に於ける累進主義」參照)。(註)

註 前世紀の七十年代並に八十年代に於ては、三步又は四歩の程度の累進も、通常の年度に於ては負擔し得るものと認められ、第一次大戰に至る迄は、大所得に對する一割五分以上の累進率は例外的であつた。第一次大戰に伴ふ莫大なる財

政需要は、負擔し得ざる程度に迄、累進率の引上を結果した。(W. Genoff, Die Rechtfertigung der Besteuerung, Festgabe für G.V. Schanz, B, II, 1928, S. 156)。

抑々、所得に對する累進課税の主張は、課税平等の思想より出發したものである。課税の平等でなければならぬ事は、一般的權利意識の命する所であるが、此概念の規定は著しく困難であり、一般に純形式的に理解せられた。所得の概念並に所得税の税率が「平等」と云ふ語を以て特色付けられる様な方法に依つて決定せられ得る場合、人々は之を以て満足し、例へば同一大きさの所得を有する人に就て現はるゝ所の消費課税の不平等は、注目せらるゝ事が少ない。蓋消費税に於ては、人が課税せらるゝ商品を消費するか消費せざるかの自由を有する事を重視するからである。乍然此自由は勿論屢々實在しないものである。實際に於て租税全部の配分に關して確定的なる事を明言し得ざる限り、或る一の規範に従て異種の租税を配分しようとする試みは無意義である筈である。然るに近代租税理論は所得税を熱狂的に餘りに高く評價した。慥かに所得税は公正なる租税配分を容易にするであらうが、乍然如何なる國家に於ても所得税は租税大系中の一部に過ぎない。公正の理想は租税大系に編成せらるゝ凡ての租税が全體として公正に合致する場合に於て始めて實現するものである。勿論より、合目的々たらんが爲には、手数料や公債の所得分配に及ぼす作用をも考慮しなければならぬであらう。(註)。

註 此處に租税法律家と租税政治家との對立を見る事が出来る。租税法律家の解決しようとする法律事件は、常に個々の租税に關係するに過ぎないので、租税大系に於ける種々の租税の相互作用に關係するものではない。従て租税法律家も

本時として、個々の直接税や間接税に於て、政治的、經濟的理由よりして、理論上公正觀念に矛盾する所の租税輕減乃至免除の與へらるべき事を容認する場合があるにしても、原則として租税公正は租税が給付能力に従て課せらるゝ場合實現するとの見解を持つに至るのである。反之、租税政治家は全負擔の配分に注目するものであり、從て彼に於ては所得が累進率に従て課税せられるからと云つて、租税大系は必ずしも公正であると見らるゝ譯ではない。何となれば所得税に於ける累進率は、消費税や關税に依つて相殺せらるゝ事があるからである。

此處に想起せらるゝ事は最低生活費免税の主張であり、租税公正原則の内容として此主張を含まないものはない。何となれば假令公正の理想と其の現實との間には懸隔が存するとしても、公正なる課税は經濟的給付能力に合致しなければならぬとの根本思考には異なる所がなく、此合致は先づ經濟的給付能力の存在を前提とし、從て最低度の生存に必要な程度の所得は、凡ての租税上の要請より免除せられねばならないからである。夫にも拘はらず此明白なる戒律を満足せしむる所の租税大系を見出す事は困難である。理想的と云ふべき目標に適合する高さに於てははないにしても、兎に角多くの租税に免税點が設けられてはゐるが、乍然全租税收入の殆んど半を供しつゝある所の消費税・關税に在りては、最低生活費の免税は技術上の理由よりして不可能である。此場合保護關税の負擔より生ずる影響は、財務官廳が輸入税より收得する金額、從て官廳統計に於て表示せらるゝ金額を遙かに超過する。何となれば保護關税は國內物價を騰貴せしめ、從て關税に依りて保護せらるゝ商品を購入する人々は、其所得が最低生活費に到達すると否とに拘はらず、負擔を被るからである。斯の如くして多くの租税

は、例へば生産の奨励・酒精享樂の抑壓・奢侈消費の縮小、インフレーションの抑制等の經濟政策的・社會政策的の目的を追求するものなるが故に、租税論的意義に於ける公正は到達せられない。何となれば「非國庫的目的」の追求に當りては、負擔公正よりも、寧ろ負擔不公正が重要であるからである。斯る理由よりしても、過去並に現在の租税大系の構成は、公正の努力の表現としてのみは理解し得られないのである。租税制度の全體が一の原則に従て秩序付けられ得ると考へる事は、所得分配に影響を及ぼす事小である所の、低率の少數の租税は理想的なものであり、他方、消費税は元來原則として完全なる租税大系には屬しないものであるとなす古い自由主義的なる思想に胚胎する。此處に所得税反對の意見の生ずる緣由が存する。

(四)

前述の如き經過を経て、自由主義者は元來內的には關聯なき所得税を自己に同化したのであるが、乍然近代に於て或意義に於ける辨證法的過程が生じ、次第に所得税を以て自由主義的個人主義の結果として非難する者が現はるゝに至つた。マンは所得税に對する主なる非難として次の三つを擧げてゐる。(F. K. Mann, Die Wandlungen, 2. a. O. S. 35 ff.)

第一の非難は謂はゞ歴史哲學的なものである。凡ての人間的な制度と等しく、所得税も亦時間的制約を受けるものである。元來所得税は資本主義的庶民階級の子である。そして庶民階級は十八世紀の末葉以後多くの歐

洲諸國に於て支配階級に迄上り、大に所得税を歡迎した。蓋資本主義的庶民生活の本質は福利の分散と云ふ事に在るのであるが、此分散せられたる福利狀態に適合する課税方法にして所得税に優るものはない。テッシエマール曰く「吾等の個人主義的經濟秩序に於て……經濟成果の包括的課税の自然的なる接觸點は、個々の經濟主體則ち人である」(H. Teschemacher, Die Einkommensteuer, Handb. d. Finanzwiss., B. II, 1927, S. 66-67)と。シュンペーターは曰く「所得税は國民的自由主義の租税であつた」(J. Schumpeter, Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer, Der Deutsche Volkswirt IV, S. 380-385)と。乍然若し所得税が資本主義的經濟狀態と個人主義的精神態度の附屬物に過ぎないとすれば、新なる經濟方式に移行する場合、所得税は後退しなければならない事となる。

シュンペーターに従へば、所得税は「最も純良にして技術的法律的に最も麗はしき租税思想の態様である」。「自由主義的庶民階級の租税技術に於ける最上の功績であり、頂點である」。乍然所得税は營利の原則の上に立つ所の經濟社會に於てのみ、そして經濟と云ふ事が個人の關心事なるが如き、從て租税重壓を引上げ過ぎる事無き國家に於てのみ、完全に其意義を果たすものである。斯る非干渉主義的な國家のみが財政機構をば「個人の所得の大きさのみを問題とし、所得の源泉や使途を問題とせざる所の」租税の上に基礎付ける事が出来る、乍然此前提條件は常に必ずしも與へらるゝものではない。何となれば所得税は國民的國家に於て行はるべきであり、從て「國民が自己の國家、換言すれば國民の容認したる目的を有する所の國家をば、租税給付を以て賄ふ」が如き時代に行はる可きであるからである。故にシュンペーターは所得税の後退を豫見し、財政々策的方策として不適當

となるべき事を論證してゐる。曰く「凡ての其他の社會制度に於けると等しく、租税制度に於ても亦、不適當なるものは永遠に存続するものではない。……所得税も亦、斯る租税政策上の乳兒を生める所の經濟方式や心情と共に消失するであらう」(Schumpeter, a. a. O., S. 383—385)と。

右の如き所得税後退を豫測する主張と雖、所得税の長所を無視してゐる譯ではない。例へば所得が不平等に分配せられてゐる場合、累進的所得税が斯る分配状態を矯正し得る事實を認めるものである。多くの過去の事例——就中其最も著しきものは佛國に於ける財政々策上の争闘——に依れば、資本主義的庶民階級は所得税を支持せずして、寧ろ此訊問的な強制公課を以て個人主義的分野を毀損するものとなし、從て自己の階級には内的關係なき制度であるとして否認したのである。(註)。

註 同様の問題は曾て大に論議せられた事がある。フリッケに従へば、所得税は現時の經濟狀態の要求に適合するものではなく、「世界觀的に、そして其他の機構上の變化の爲に著しく缺點があり」、「其本質上枯死に陥入りたる自由主義的イデオロギイに屬する」。(R. Fricke, Die Problematik der direkten Einkommensbesteuerung, als Grundlage künftiger Finanzreform. Finanzarchiv N. F. B. 2H. 3, S. 394, 415) 是に對しランベは事實上並に思想史上よりして異論を述べ、「所得税程、個別經濟の私生活に力強く干渉する所の租税は存しないから、所得税以上に自由主義的觀念に遠ざかる公課方式は存しない」(A. Lampe, a. a. O. S. 623)と云つてゐる。

所得税に對する第二の非難は、所得税と國家社會との關係に對する見解より生ずる。則ち所得税と國家との關係は、根本的に矛盾するものとなす見地より生ずる異論である。所得税は私經濟狀態に基礎付けられ、此場合私

經濟的結果は個人の社會的義務とは別個に考察せられてゐり、從て個人と國家との有機的關係は無視せられてゐると云ふのである。此異論は既に所得税の初期に於て、有機的國家觀の代表者シュタールが基礎付けた所である。彼は同時代の英國自由主義者と等しく、次の如く所得税を非難する。曰く「所得税は決して給付能力原則に基礎付けらるゝものではない。蓋給付能力は收入に依りてのみ決定せらるゝものではなく、支出に依りても亦決定せられるからである。從て各人が所得を以て支辨すべき負擔（其例として彼は家族の大さや疾病、其他各人が階級的に必要とするものをも掲げてゐる）と雖、賦課に際して見積らるべきであり、そして此見積は不可能の事である」（F. J. Stahl, *Rechts- und Staatslehre auf der Grundlage christlicher Weltanschauung*, 34. Aufl., 2. Abteilung, 1886, S. 185）と。同様なる非難はアンドレーがなしてゐる。曰く「所得税は其實上の經濟的結果に就てのみ租稅義務者を捕捉するものにして、其社會的並に經濟的全狀態に因りて與へらるゝ所の、經濟的結果獲得の可能性に就て租稅義務者を捕捉するものではない。從て所得税は私經濟的考察の上にのみ基礎付けらるゝものである」（W. Andrae, *Die Zukunft der Ertragsbesteuerung, Festsätze für G. v. Schanz*, 1928, B. II, S. 366.）と（註）。

註 ビストリウスも一九一九以來所得稅反對の態度を採り、所得は給付能力の標準として適當なるものではなく、寧ろ生産能力（「Erzeugungsfähigkeit」）に關する標準たるべきものとす。（v. Pistorius, *Steuer und Ertragsanteil* 1919, Ders. *Unser Steuerrecht* 1919. Die Einkommensteuer in : *Steuer und Wirtschaft*, Novemberheft 1924. Ders. *Kultur und Steuergesetzgebung. Steuernummer der Jur. Wochenschrift v. 1927*. 但本稿は Andrae, *Die Zukunft*, 2. O., S. 373 に據る）。

右の異論は必ずしも當らない。所得税と雖有機的國家の要求に合致し得るものである。國家的負擔を國家を構成する所の個人の上に配分するに當りて、各個人は其給付能力に相應して要求をなされ得るものであり、有機的考察と雖「能力說」の基本考慮に合流し得るものである。則ち租税能力の測定に當りては、元帳殘高以外に、尙其他の人的にして一般的なる事情を斟酌する事は、所得税法に工風を加へる事に依りて行はれ得るものであり、負擔は次第に「社會的並に經濟的全狀態に因りて與へらるゝ所の、經濟的結果獲得の可能性」に適合し得る。例へば天災地變に遭遇する經營部門（農業）に對して減税又は免税を行ひ、或は比較的勞力を供せずして獲得せらるゝ利得に對して特殊の負擔を課するが如くである。さすれば假令普邊主義國家觀の立場をとるとしても、必ずしも所得税を廢棄すべしとする理由は存しない。（註）。

註 アンドレーは云ふ「普邊主義的見地よりすれば、疑も無く客體税に贅意を表しなけねばならぬであらう」（W. Andrae, *Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre*, 1927, S. 105）云。

所得税に對する第三の非難は、所得税は經濟指導の用具とするに不適當にして、所得を類別する事は生産的租税政策に障害を與へるとの主張である。アンドレーに従へば、所得税は「著しく社會的に考へられたる租税ではあるが、乍然經濟政策的作用を與へる事の殆んど無い租税」にして、國民經濟上希はしき所得に必要な保護と増進とを與へる事を不可能ならしめ、經濟活動を刺戟せずして却て經濟的結果を懲罰する、となす。（W. Andrae,

儲かに農夫・官吏・労働者・企業者の所得を謂はゞ一の公分母の上に齎らし、投下方法を異にする資本の収益性の差異を無視せんとする事が、所得税に特有なる缺點である。所得税に在りては所得に段階を附する事は可能であるが、乍ら租税回收の努力を生ぜしむる誘因は殆んど缺如する。斯る理由よりして所得税に代へるに収益税を以てせんとする主張が存する。則ちアンドレーは収益税の重要性を次の特質の中に存するものと解明した。曰く「収益税は所得税とは異にして事實上獲得せらるゝ収益——是は實際上同一大さの所得構成部分である——を捕捉せんとするものに非ずして、寧ろ純國民經濟的見地と考察とに従て當該源泉に期待せらるべき収益、換言すれば規範たるべき収益に負擔を課する。斯く觀察する時は、所得税と収益税とは概念上區別せらるゝのみならず、事實上も亦區別せられる。則ち所得税賦課の基礎となるものは、個人的私經濟的事情であるに反し、収益税は國民經濟政策の一般的原則に従て賦課せられる事に因りて區別せられる」(W. Andrae, Die Zukunft, a. a. O., S 833)と。別言すれば所得税は靜態的理論に應じ、収益税は動態的理論に應ずるものとなすのである。アンドレーは又次の如く論じてゐる。曰く「其収益性の希はしからざるが如き經濟部門や企業が負擔を課せらるべきである。何となれば、斯る經濟部門や企業は國民經濟的生産性を犠牲に供して資本を自己に引き入れるものだからである。反之其収益性の上昇が同時に全國民經濟の生産性の上昇を齎らすであらう所の經濟部門や企業は負擔を免除せらるべきである」(W. Andrae, Ständisches Geld- und Steuerwesen, Braune Wirtschaftspost III, Heft 38, S. 1198) ㄠ (註)。

註 現在行はれつゝある収益税は、個々の収益物件より生ずる實際上の經濟結果を捕捉せんとするものにして、此點所得税

と異なる所はない。故にエーベルヒが特に明白に指摘してゐる様に、「實際上の給付能力を凡て捕捉する事が、單に想像上の給付能力を捕捉する事よりも優れてゐる限りに於て、理念上、所得税は収益税に優る」(K. Th. v. Elieberg, Finanzwissenschaft, 1922 S. 292) となすは當らなう。反之アンドレーの所謂収益税は、事實上の収益を捕捉せんとするものではなく、客觀的並に國民經濟的な見地に從て期待せらる可き、否寧ろ決定せらるべき収益を課税しようとするものである。故に所得税は實際上の所得に課せらるゝものであるが、反之、彼の所謂収益税に於ては現實収益が規範収益に達しない時は資本をも侵奪する事になる。從て斯る収益税は其經濟政策的意義に於ては遺產税に相似るものである。蓋兩者共に源泉從て財産を基礎とし、現實所得を基礎とするものではないからである。尙アンドレーの主張に就きては、商業と經濟 第十五年第二冊所載拙稿「アンドレー氏の規範収益課税論」參照。

同様にアントヴァイルも、収益税に於ける最大の經濟政策的重要性は、國民經濟的見地より資本の流れに作用を及ぼし得る事に在りとなし、一定の生産部門が其實上可能性を越えて膨脹するの傾向を弱める事、又は現存の産業又は現存せざる産業を奨励する事は、時として必要である事を述べてゐる。(B. Anweiler, Steuerpolitik und Vermögensbildung in der berufsständischen Ordnung im Sammelwerk: Wirtschafts- und Sozialpolitik in der berufsständischen Ordnung, 1933, S. 177) アンバーターも亦一般經濟學的並に社會學的なる理由よりして、「収益への直接なる捕捉」に賛成してゐる。(Schumpeter, a. a. O., S. 385)

ブロイエルは獨逸各州が一九一九年以來財政改革の爲に収益税を復舊又は新設したる事を指摘して、斯税の廢止に反對し、「収益税は一般的經濟發展の或段階に取りては、一般的所得税の最も精細にして微妙なる方法に依

る營業收益の課税よりも重要である」(K. Bräuer, Ertragssteuern, Handbuch der Finanzwissenschaft, B. II, 1927, S. 53)と云つてゐる。

以上の如く、近時所得税に對して、國民經濟的見地よりして反省を加ふる様になつた者が少くない。租税配分に際して著しく國民經濟的見地を考慮に入れるべき事を主張した者は、リッチュルである。曰く「國家は國家の目標・目的・並に是等より生起する所の共同需要と、個人の目標・目的・並に是等より生起する所の個人需要とを比較し、相互の重要性を商量する」(H. Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, 1925, S. 194)云。故に國家財政は「未だ充足せられない所の、より重要な共同需要の上に充足手段を齎らす爲に」(H. Ritschl, a. a. O. S. 196)、國民經濟のより、重要でない需要より充足手段を取上げるのである。故に所得の大きさは課税の決定的標準たり得ないと云ふ事になる。若し所得が個人需要の充足にのみ役立つものとすれば、所得の大きさは課税の決定的標準となり得るのであるが、所得は同時に資本形成に役立つものにして、資本形成は大なる社會的意義を有するものであるから、資本形成を妨ぐる様な餘りに過度の累進は不可であり、少く共資本形成に役立つ所の所得部分は課税上別個に取扱ふべきである。此點に於てアンドレーが所得税を以て經濟政策上建設的でないものとする事は、慥かに傾聴に値する。アンドレーは租税を以て「國民經濟の給付能力増進の爲の給付」(Andriac, Bausteine, a. a. O. S. 97)たらしめようとするものである。

乍然、所得税に依る經濟政策は、必ずしも絶対に不可能であると云ふ事は出来ない。獨逸に於て景氣振興の目

的を以て行はれたる民族社會主義的なる經濟政策は各領域に亘りて大規模に擴大せられ、特に國民經濟に對する財政政策乃至租稅政策的介入は、特色あるものであつた。例へば世界恐慌後に於て、租稅に依る景氣政策の實施は、所得稅を二、三の特別の場合に於て輕減する事に依つて行はれた。(註)。

註 生産財生産の振興を目的とする租稅政策として擧ぐべきは、一九三三年六月一日の勞働調達法第一條である。則ち工業用又は農業用の機械、器具、又は是に類するもの、購入又は製造に要する支出は、所得稅等の賦課に際して利潤計算より控除し得る規定である。此控除の爲に必要な條件の内、右の購入品又は製造品が國內生産物たるべきこと、並に是等購入品又は製造品の使用が勞働力の解雇を齎らざること、と云ふ二つの條件は特に興味がある。斯る租稅政策が其當時適當なものであつた事は、恐慌中機械の使用の少かつた事に想到する時、容易に首肯し得るであらう。又所得稅輕減は住宅や工場の修繕増築に對しても許容せられた。則ち是等の建築物の所有者は、賦課せられたる所得稅額から、其建築の修繕又は増築に要したる費用の一〇%を控除せられた。又小住宅又は自己住居の爲の家屋の新築の場合、數年間(一九三三年又は一九三四年迄)所得稅を免除せられた。過去の景氣振興は屢々住宅市場より點火せられた事を想へば、斯る方策の景氣政策的重要性を見る事が出來よう。(H. Timm, Möglichkeiten und Probleme konjunkturorientierter Steuerpolitik, 1936, S. 226 ff.)

要之、所得稅の生存權は否認せられてはならない。さればとて所得稅を以て完全なる國庫的用具となし、斯稅の熱狂的歸依者の考ふるが如く、之を衛星稅に取圍まる「中心の太陽」(A. Lampe, Reine Theorie der Finanzreform, Finanzarchiv, N. F., H. 2, B. 2, S. 222)と同視して過大評價する事も亦誤りであらう。

附記 本稿は筆者が學術研究會議の命を受け、公價整理の問題を論究するに當り、經常稅増徴を取扱はんとして所得稅の思想並に制度の發展を省みたものである。